

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **20675C**
Inscrit le 21 novembre 2005

Audience publique du 28 février 2008

Recours formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg dirigé contre un jugement
rendu par le tribunal administratif dans une affaire ayant opposé les
époux XXX XXX XXX XXX-XXX, XXX, à un
bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 émis par le bureau
d'imposition Luxembourg Y, section des personnes physiques
en matière d'impôt sur le revenu
- Appel -
(jugement entrepris du 10 octobre 2005, n° 19039 et 19664 du rôle)

Revu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 20675C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 21 novembre 2005 par Monsieur le délégué du gouvernement Gilles ROTH, agissant en nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat lui conféré par le ministre des Finances en date du 18 novembre 2005, dirigée contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 10 octobre 2005, par lequel ledit tribunal, après avoir joint deux recours introduits par les époux XXX XXX XXX XXX et XXX XXX-XXX XXX, ayant un objet commun, à savoir la réformation sinon l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 émis à l'égard de chacun d'eux le 29 janvier 2004 par le bureau d'imposition Luxembourg Y, a déclaré irrecevable le deuxième recours de même que la demande en annulation formulée dans le cadre du premier recours, a reçu et jugé fondé le recours en réformation et a dit que les revenus de location étrangers, tels que dégagés par un bulletin d'imposition du 20 juillet 2003 du « *Finanzamt Trier* », sont à prendre en considération pour le calcul du taux d'imposition applicable aux demandeurs ;

Vu l'arrêt du 6 avril 2006 par lequel la Cour administrative a reçu l'appel en la forme et, au fond, avant tout autre progrès en cause et réservant les frais, a soumis à la Cour de justice des Communautés européennes la question préjudicielle y émarginée ;

Vu l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 18 juillet 2007 (C-182/06) ;

Vu le mémoire complémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 5 novembre 2007 par Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en nom et pour compte de la partie appelante ;

Vu le mémoire complémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 26 novembre 2007 par Maître Marc KLEYR, avocat à la Cour, au nom de Monsieur XXX XXX XXX XXX, employé privé, et de son épouse, Madame XXX XXX-XXX XXX, employée privée, demeurant ensemble à D-XXX ;

Revu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport et M. le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN, ainsi que Maître Régis STEINER, en remplacement de Maître Marc KLEYR, en leurs plaidoiries respectives.

M. XXX XXX XXX XXX et son épouse, Mme XXX XXX-XXX XXX, ressortissants et résidents allemands, exerçant tous les deux une activité salariale au Grand-Duché de Luxembourg, sollicitèrent pour l'année 2002 leur imposition collective au Luxembourg au sens des dispositions de l'article 157ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « *LIR* ».

Le 29 janvier 2004, le bureau d'imposition Luxembourg Y émit, à l'égard de chacun des époux XXX XXX, un bulletin d'impôt sur le revenu au titre de l'année d'imposition 2002, les imposant collectivement sur leurs revenus imposables au Grand-Duché de Luxembourg et au taux qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents du Luxembourg, le bulletin précisant cependant, pour ce qui concernait la détermination du taux d'imposition, qu'un revenu locatif négatif relatif à des immeubles situés en Allemagne ne pouvait pas être pris en considération.

Une réclamation du 23 février 2004 introduite par les époux XXX XXX à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu prévisé du 29 janvier 2004 étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », les époux XXX XXX firent successivement introduire en dates des 17 décembre 2004 et 15 avril 2005, deux

recours inscrits respectivement sous les numéros 19039 et 19664 du rôle, tendant à la réformation sinon à l'annulation dudit bulletin de l'impôt sur le revenu.

Par jugement rendu le 10 octobre 2005, le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement, joignit les deux recours introduits sous les numéros 19039 et 19664 du rôle, déclara irrecevable le recours introduit sous le numéro 19664 du rôle, de même que le recours en annulation formulé dans le cadre du recours introduit sous le numéro 19039 du rôle ; reçut et déclara justifié le recours en réformation formulé dans le premier recours et dit que « *les revenus de location étrangers, tels que dégagés par le bulletin d'imposition du 20 juillet 2003 du Finanzamt Trier, sont à prendre en considération pour le calcul du taux d'imposition applicable aux demandeurs* » ; pour le surplus renvoya l'affaire devant le directeur en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution ; rejeta la demande en allocation d'une indemnité de procédure ; se déclara incompétent pour connaître « *de la demande en condamnation à une astreinte* » et condamna l'Etat aux frais.

Le 21 novembre 2005, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait déposer une requête d'appel par laquelle est sollicitée la réformation du jugement du 10 octobre 2005.

Les époux XXX XXX, parties intimées, ont relevé appel incident contre le jugement en ce qu'il les a déboutés de leur demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.500.- € sur le fondement de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives et ils ont réclamé en outre pareille indemnité de procédure d'un montant de 2.000.- € pour couvrir les honoraires d'avocat relativement à l'instance d'appel.

Par arrêt du 6 avril 2006, la Cour reçut les appels principal et incident en la forme, au fond et avant tout autre progrès en cause, tout en réservant les frais, demanda à la Cour de justice des Communautés européennes, ci-après dénommée la « CJCE », de statuer à titre préjudiciel sur la question suivante:

« *Est-ce que l'article 39 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle instaurée au Grand-Duché de Luxembourg par l'article 157ter LIR, en application de laquelle un ressortissant communautaire, non-résident luxembourgeois, qui perçoit de source luxembourgeoise des revenus d'un travail dépendant, lesdits revenus constituant l'essentiel de ses ressources imposables, ne peut pas faire valoir ses revenus locatifs négatifs relatifs à des immeubles, non occupés personnellement, situés dans un autre Etat membre, en l'occurrence en Allemagne, aux fins de la détermination du taux d'imposition applicable à ses revenus de source luxembourgeoise ?* ».

Par arrêt du 18 juillet 2007 (C-182/06), la CJCE dit pour droit que « *l'article 39 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui ne*

permet pas à un ressortissant communautaire, non-résident de l'Etat membre dans lequel il perçoit des revenus constituant l'essentiel de ses revenus imposables, de demander la prise en compte, aux fins de la détermination du taux d'imposition applicable auxdits revenus, des revenus locatifs relatifs à des immeubles non occupés personnellement et situés dans un autre Etat membre, alors qu'un résident du premier Etat peut demander la prise en compte desdits revenus locatifs négatifs ».

L'Etat, à travers un mémoire complémentaire du 5 novembre 2007, de faire valoir qu'il se dégagerait du susdit arrêt de la CJCE que son premier moyen de réformation du jugement entrepris serait contredit par l'interprétation que la CJCE a donnée de l'article 39 CE. Le délégué du gouvernement note que « *l'inclusion des revenus locatifs d'immeubles non occupés personnellement dans la définition de la situation personnelle et familiale n'allait pas de soi* ».

Le délégué d'insister sur le deuxième moyen de l'Etat, à savoir la méthode de détermination des revenus locatifs étrangers, au titre duquel ses conclusions antérieures et demande de réformation du jugement dont appel sont maintenues.

Les intimés, à travers leur mémoire complémentaire du 26 novembre 2007, concluent à ce que la « *transposition* » de l'arrêt de la CJCE au cas d'espèce aurait pour effet de leur ouvrir un droit à déduction de leurs revenus locatifs allemands négatifs pour déterminer le taux auquel ils seront imposés sur leur revenus de source luxembourgeoise.

Concernant la détermination des revenus locatifs de source allemande, dont ils demandent la prise en compte pour la détermination du taux d'imposition applicable, il s'agirait de ceux qui sont documentés par le bulletin d'imposition dressé par le « *Finanzamt Trier* » en date du 30 juillet 2003, par la force des choses sur base des règles fiscales allemandes. Ils soutiennent que l'Etat ne saurait demander à ce que ces revenus locatifs soient « *retraités* » selon les règles fiscales luxembourgeoises avant d'être intégrés au revenu global fictif qui sera pris en considération pour la fixation du taux applicable. Admettre le contraire reviendrait à admettre une violation des dispositions de la convention germano-luxembourgeoise qui attribuerait expressément le droit d'imposition des revenus dégagés par un immeuble à l'Etat dans lequel cet immeuble est situé, soit en l'occurrence à l'Etat allemand, lequel Etat serait partant seul compétent pour déterminer, d'après son droit interne, le montant des revenus – positifs ou négatifs – éventuellement imposables et il ne saurait y avoir d'immixtion par les autorités luxembourgeoises dans le processus de détermination de l'assiette des revenus provenant d'un immeuble situé sur le territoire de l'Etat allemand.

Les intimés réitèrent leur appel incident du jugement *a quo* en ce qu'il les a déboutés de leur demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.500.- €, de même que leur demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un import de 2.000.- € pour l'instance d'appel. Ils formulent en outre

une demande additionnelle en obtention d'une indemnisation d'un montant de 2.000.- € au titre de l'instance qui s'est déroulée devant la CJCE.

QUANT A L'APPEL PRINCIPAL

L'appel principal tend en premier lieu à voir réformer le jugement entrepris en ce qu'il a réformé le bulletin d'impôt litigieux sur base d'une prétendue considération erronée, à savoir celle qu'en l'espèce, les effets de l'article 157ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « *LIR* », ne seraient pas conformes au droit communautaire et, plus particulièrement, à l'article 39 CE.

Or, au regard de l'interprétation de l'article 39 CE, donnée par la CJCE à travers son arrêt précité du 18 juillet 2007, en ce qu'elle dit pour droit que ledit article s'oppose à une réglementation nationale qui ne permet pas à un ressortissant communautaire, non-résident de l'Etat membre dans lequel il perçoit des revenus constituant l'essentiel de ses revenus imposables, de demander la prise en compte, aux fins de la détermination du taux d'imposition applicable auxdits revenus, des revenus locatifs relatifs à des immeubles non occupés personnellement et situés dans un autre Etat membre, alors qu'un résident du premier Etat peut demander la prise en compte desdits revenus locatifs négatifs, force est de constater que l'appréciation des premiers juges se trouve confirmée.

Il s'ensuit que le premier moyen de réformation laisse d'être fondé et est à écarter.

L'Etat conclut ensuite à voir réformer le jugement *a quo* dans la mesure où les premiers juges ont retenu que les revenus de location étrangers à prendre en compte pour le calcul du taux d'imposition, correspondent aux revenus de location tels que déterminés par le « *Finanzamt Trier* » dans un bulletin émis le 20 juillet 2003, c'est-à-dire en ce que ce faisant ils ont introduit le principe que la détermination du revenu de location des immeubles sis en Allemagne devrait se faire conformément au droit allemand.

Les intimés concluent à la confirmation du jugement sur ce point. Ils soutiennent que la convention tendant à éviter les doubles impositions conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne attribuerait le droit d'imposition des revenus locatifs à l'Etat de situation de l'immeuble, de sorte que la détermination desdits revenus serait à faire conformément au droit allemand. Ainsi, il serait erroné de vouloir revenir sur la détermination des revenus locatifs opérés par les autorités de l'Etat de situation des immeubles et de les retraiter au regard du droit fiscal luxembourgeois.

Le second moyen de réformation est fondé, étant donné que même si l'article 39 CE impose à un Etat membre de faire bénéficier un contribuable non-résident, qui ne perçoit pas de revenu significatif dans son Etat de résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans cet Etat, des avantages fiscaux

liés à la capacité contributive qu'il accorde à un contribuable résident, dont plus particulièrement celui de la prise en compte, dans le cadre de la détermination du taux d'impôt applicable aux revenus imposables dans cet Etat, de revenus locatifs négatifs relatifs à des biens immobiliers d'un contribuable situés dans son Etat de résidence, dès lors qu'ils ne peuvent pas être pris en compte dans ce dernier Etat, ni ledit article 39 CE tel qu'interprété par la CJCE, ni aucune autre disposition de droit communautaire n'imposent à cet Etat membre la reconnaissance et la reprise de la fixation du revenu négatif en question par l'Etat de situation du bien auquel revient le droit d'imposition en vertu de la convention de double imposition applicable. Ainsi, l'Etat membre devant se fonder sur les données factuelles relatives à ce revenu, il est en droit d'y appliquer les règles de son droit interne relatives à la fixation de la base d'imposition constituée par ledit revenu négatif.

C'est partant dans le respect du droit communautaire que l'article 157ter LIR, en posant le principe de l'assimilation des contribuables non résidents visés aux contribuables résidents quant à la détermination du revenu imposable et en disposant notamment dans son paragraphe (4) que les contribuables concernés sont tenus de justifier leurs revenus professionnels annuels étrangers par des documents probants, instaure implicitement la règle que la détermination du revenu imposable ajusté fictif y défini, englobant entre autres un revenu étranger pour lequel le droit d'imposition échappe au Luxembourg, pour obtenir le taux d'impôt global est à effectuer par application des dispositions du droit luxembourgeois et plus particulièrement de la LIR.

Cette conclusion n'entre pas non plus en conflit avec les dispositions de la convention de double imposition germano-luxembourgeoise, étant donné que l'attribution du droit d'imposition exclusif pour un revenu immobilier à l'Etat de situation de l'immeuble par l'article 4 de cette convention entraîne certes pour l'autre Etat l'obligation consacrée par l'article 20 de la même convention de ne pas imposer ce revenu, mais ledit article 20 n'entraîne pas pour autant dans ce cadre l'obligation pour l'autre Etat de reprendre le montant de revenu dégagé par application des règles du droit interne de l'Etat de situation, de manière qu'il peut déterminer le montant à exonérer en conformité avec son droit interne.

Il se dégage des considérations qui précèdent que l'appel principal est partiellement fondé et, par réformation du premier jugement, il y a lieu de dire que les revenus de location étrangers des époux XXX XXX à prendre en considération pour le calcul du taux d'imposition leur applicable sont à déterminer par application des dispositions du droit luxembourgeois.

QUANT A L'APPEL INCIDENT

L'appel incident interjeté par les appelants qui sollicitent par réformation du jugement entrepris à se voir allouer une indemnité de procédure pour la première instance est à déclarer non fondé, les premiers juges ayant à bon droit pu retenir que

les conditions légales ne sont pas remplies. En effet, il n'appert pas inéquitable de laisser les frais non répétables à leur charge.

QUANT A L'INDEMNITE DE PROCEDURE

Les deux demandes présentées par les intimés tendant à se voir allouer une indemnité de procédure totale de 4000.- € pour l'instance d'appel, est pareillement à rejeter, les conditions légales n'étant pas non plus remplies en l'espèce. Dans ce contexte, notamment pour ce qui concerne la saisine de la CJCE, il y a lieu de relever que le délégué du gouvernement soutient à bon escient que l'inclusion des revenus locatifs d'immeubles non occupés personnellement dans la définition de la situation personnelle et familiale n'allait pas de soi et la Cour ne saurait suivre l'argumentation des intimés qui soutiennent que la position et l'attitude de l'Etat devraient être qualifiées de « *discriminatoires* ».

QUANT AUX FRAIS

L'Etat succombant dans son moyen de réformation principal, tout en obtenant la réformation partielle du premier jugement, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les mettre à charge de l'Etat à raison de deux tiers, le tiers restant étant à mettre à charge des intimés.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties à l'instance ;

vidant l'arrêt du 6 avril 2006 ;

dit l'appel principal partiellement fondé ;

par réformation du premier jugement, dit que les revenus de location étrangers des époux XXX XXX à prendre en considération pour le calcul du taux d'imposition leur applicable sont à déterminer par application des dispositions du droit luxembourgeois ;

confirme le jugement du 10 octobre 2005 pour le surplus ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution,

dit l'appel incident non fondé et en déboute ;

rejette les deux demandes en allocation d'une indemnité de procédure formulées par les intimés ;

fait masse des dépens des deux instances et les met à raison de deux tiers à charge de l'Etat et d'un tiers à charge des intimés.

Ainsi jugé par :

Georges RAVARANI, président,
Henri CAMPILL, premier conseiller,
Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. RAVARANI